

СТРАТЕГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ МОДИФІКАЦІЇ ФУНКЦІОНАЛЬНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ

Резюме. Розглянуто питання модифікації функціонального підходу до формування витрат, що дає змогу визначити повну вартість ресурсу за пройденими ним бізнес-процесами, на основі якої можна побудувати систему стратегічного управління витратами.

The summary. The article discusses the issue of modification of the functional approach to the formation costs. This enables you to determine the full value of the resource by increasing it business processes on the basis of which can be built a system of strategic cost management.

Ключові слова: управління витратами, функціональний облік витрат, аналіз центрів формування витрат, бізнес-процеси.

Постановка проблеми. Питання управління витратами виробництва постійно перебуває в полі зору як зарубіжних, так і українських дослідників. Концепція стратегічного управління витратами виникла порівняно недавно, але нині серед відомих консалтингових фірм популярна «рекомендація» для практичного поліпшення стратегічного управління виробничих підприємств. Основні положення даної системи сягають основ стратегії підприємства і базуються на фундаментальних поняттях та принципах стратегічного управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різним аспектам досліджуваної проблематики приділяли і приділяють велику увагу зарубіжні та вітчизняні вчені, зокрема питанням стратегічного управління присвячені праці Є. Балицького, Я. Базилука, В. Гейця, П. Друкера, О. Кузьміна, М. Портера, М. Ротера, Р. Джонсона та інших. Тематика управління витратами та підходи до практичного методичного забезпечення цього процесу розроблені у працях Д. Адамова, Р. Каплана, Д. Нортон, А. Ліманського, І. Кузьо, В. Савчука, І. Півоварчука та інших.

Метою статті є дослідження стратегічного управління витратами підприємств на основі модифікації функціонального обліку витрат.

Виклад основного матеріалу. Для української економічної науки проблема управління витратами особливо актуальна, оскільки економіка України успадкувала від радянських часів ще тоді практично офіційно визнаний епітет “затратної”. Тому, як зазначає Є. Балицький, проблема вдосконалення системи управління витратами постійно перебуває в полі зору вітчизняних дослідників, зокрема, про управління витратами в машинобудуванні [1].

Обґрунтовуючи актуальність теми управління витратами виробництва, автор цитованої праці дійшов висновку, що в сучасних умовах для забезпечення стійкої позиції товаровиробника на ринку необхідне таке управління витратами, котре “містить як прийняття оптимальних рішень, так і моделювання використання ресурсного потенціалу з боку суб’єкта господарювання”. Загалом погоджуючись із цим твердженням, зазначимо, що одне й те ж управлінське рішення може бути оптимальним за одним критерієм і далеким від оптимального за низкою інших критеріїв. Виходячи з цього, питання оптимальності управлінського рішення відповідно до того чи іншого критерію має бути в центрі уваги товаровиробника. Адже, якщо питання зниження витрат розглядати без певних критеріїв, без певних умов, то можна дійти абсурдного висновку про повне згортання виробництва, оскільки саме в цьому разі витрати будуть на найнижчому нульовому рівні.

Погоджуючись із таким висновком, зауважимо також, що високий рівень витрат на машинобудівну продукцію свідчить про її недостатню науковість, тобто продукція машинобудування, зокрема автомобілебудування, на 85% залежить від імпортних комплектуючих, які в Україні не виробляють, бо немає таких виробничих потужностей.

Зрозуміло, що ефективне управління витратами виробництва забезпечує конкурентоспроможність промислової продукції. Отже, для цього потрібно мати принаймні уявлення про рівень витрат конкурентів. На цю обставину звертає увагу в своїх працях А. Молвінський [2, 3]. Він вважає, що підхід на основі порівняння витрат власної компанії з аналогічними показниками конкурентів дає змогу не лише робити висновок про конкурентоспроможність бізнесу, а й виявляти резерви зниження витрат. Це можливо лише за

умови точного їх обліку за центрами витрат, тобто за умови адекватного визначення їх щодо кожного бізнес-процесу в ланцюгу створення вартості.

Так званий метод функціонального обліку витрат (у англomовній літературі – *Activity Based Costing* – *ABC*) упродовж останніх років стає у стратегічному управлінні популярним і базований на окресленому підході. Причиною такого поширення даного методу є те, що з його допомогою можна структурно відобразити процес формування вартості та витрат на підприємстві й сформуваати адекватну інформаційну базу за різними складниками (підрозділами, процесами і т. д.) – побудувати карту формування витрат.

При цьому точність ідентифікації формування вартості та витрат — змінна величина, що, очевидно, впливає на ціну впровадження технології ABC на підприємстві (в процесі відповідного бізнес-інжинірингу необхідно, по суті, вирішувати завдання мінімізації співвідношення – ціна впровадження/точність визначення вартості).

Ми не маємо на меті детально аналізувати різноманітні аспекти методу ABC, адже практики відзначають, що однозначного алгоритму його застосування немає. Швидше навпаки: метод ABC це – спосіб формулювання основної ідеї в контексті стратегічного управління підприємством, сукупність рекомендацій щодо її реалізації, набір об'єктивно прогнозованих труднощів і шляхів їх подолання.

Основою ABC-аналізу в управлінні витратами є поняття так званого “центру формування витрат” (ЦФВ), відокремленого функціонально організаційного процесу (бізнес-процесу) або явища (технологічна операція, угода і т. д.), що пов'язаний із формуванням однорідної сукупності витрат підприємства. ЦФВ можна розглядати у масштабах усього підприємства, структурного підрозділу або ж іншого об'єкта аналізу. Типова сукупність центрів витрат підприємства, як і ланцюг створення вартості продукції підприємства, може охоплювати обслуговування обладнання, поставку сировини і матеріалів, доставку продукції покупцям, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, інноваційну діяльність й ін.

На основі викладеного можна обґрунтувати безпосередньо порядок та процедуру реалізації ABC підходу. При цьому слід зазначити, що групування витрат суб'єкта господарювання у межах ABC-аналізу відбувається у два етапи:

- 1) встановлення топології ланцюжка створення цінності й ланцюжка створення вартості на основі першого;
- 2) ідентифікацію витрат із визначеними базовими показниками (критеріями ідентифікації);
- 3) групування ідентифікованих витрат відповідно до ЦФВ;
- 4) вироблення стратегії управління кожним видом витрат;
- 5) агрегація множини стратегій управління витратами в єдину стратегічну систему управління витратами.

Загальна структура процесу реалізації ABC – підходу до управління витратами містить такі елементи: аналіз техніко-організаційних і фінансових особливостей процесу виробництва продукції (надання послуг чи виконання робіт); обґрунтування та визначення центрів формування витрат суб'єкта господарювання, при цьому рекомендовано використовувати чотириступінчасту модель аналізу центрів витрат – виготовлення одиниці продукції, виготовлення партії продукції, виготовлення окремого виду продукції, загальна діяльність; відстежування розподілу сукупності витрат відповідно до визначених вище центрів формування витрат; оцінювання кількісних і структурних параметрів центрів формування витрат та обґрунтування відповідних управлінських рішень. Формально, за описаною схемою реалізації, даний підхід є однаковим для всіх підприємств (рис. 1).

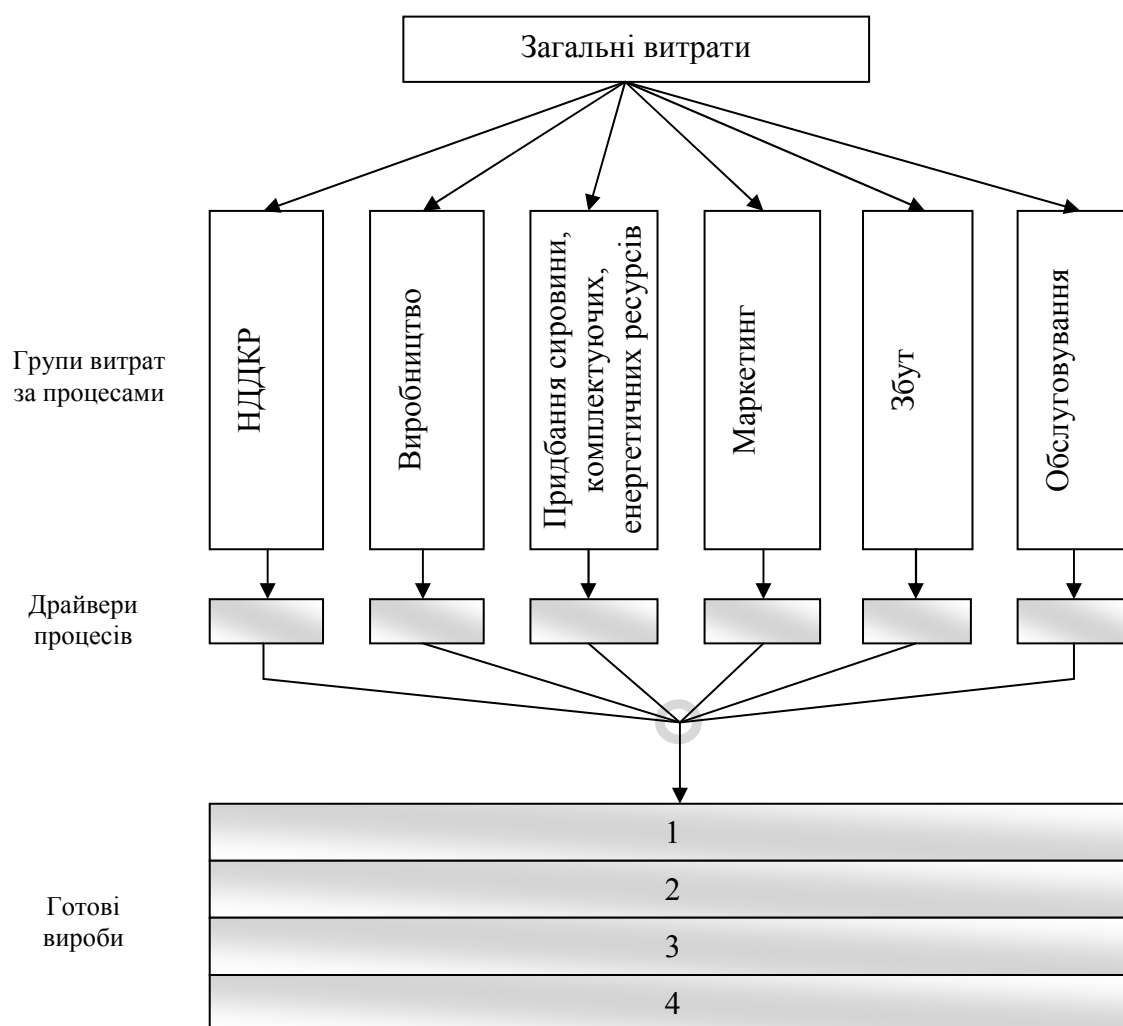


Рис. 1. Формалізована схема реалізації підходу на основі Activity based costing до аналізу центрів формування витрат промислових підприємств

У своїй праці Р. Каплан наводить приклади застосування для кількох російських підприємств підходу Activity based costing (ABC), що у 1980-х роках розробили американські вчені Р. Купер та Р. Каплан [4].

Цей метод передбачає володіння інформацією про вартість окремих ресурсів та бізнес-процесів (надалі БП) у ланцюгу створення вартості, необхідних для виготовлення певного продукту, а саме:

n – кількість БП;

m – кількість ресурсів;

x_i – повна вартість i -го БП;

R_i – повна вартість i -го ресурсу;

$a_{i,k}$ – частка вартості i -го ресурсу, що переноситься на вартість k -го бізнес-процесу;

$b_{i,k}$ – частка БП i -ї операції, що переноситься на вартість k -ї операції;

$d_{i,k}$ – частка вартості i -го БП, що переноситься на вартість k -го ресурсу;

C_k – початкова вартість k -го ресурсу.

Отже, якщо для виробництва певного продукту необхідно залучити 5 видів ресурсів, які беруть участь у чотирьох бізнес-процесах, то для застосування ABC-підходу потрібно мати інформацію про 65 різних показників, на основі яких можна обчислити ще 9 результативних показників, а саме: x_i – повна вартість i -го бізнес-процесу; R_i – повна вартість i -го ресурсу після здійснення над ним усіх необхідних процесів.

Ці показники знаходять, розв'язавши таку систему алгебраїчних рівнянь:

$$\left\{ \begin{array}{l} x_1 = \sum_{i=1}^m R_i \cdot a_{i,1} + \sum_{i=1}^n x_i \cdot b_{i,1}; \\ x_n = \sum_{i=1}^m R_i \cdot a_{i,n} + \sum_{i=1}^n x_i \cdot b_{i,n}; \\ R_1 = C_1 + \sum_{i=1}^n x_i \cdot d_{i,1}; \\ R_m = C_m + \sum_{i=1}^n x_i \cdot d_{i,m} \end{array} \right. \quad (1)$$

Д. Атаманов [5] відзначив низку переваг, які надає АВС-метод, зокрема, цей учений вважає, що згаданий метод сприяє прийняттю обґрунтованих рішень стосовно зниження витрат, оскільки реальна їх картина дає змогу точно визначити види витрат, які необхідно оптимізувати. Погоджуючись із такою думкою, зауважимо також, що на основі цього методу можливе адекватне оцінювання винахідницько-раціоналізаторських пропозицій щодо зниження окремих видів витрат і, відповідно, здійснення грамотної політики заохочування стимулювання винахідницько-раціоналізаторської діяльності працівників.

Окрім того, на думку Д. Атаманова, метод АВС сприяє здійсненню адекватної цінової політики, оскільки точне віднесення витрат на об'єкти калькуляції дає змогу визначати нижню межу цін, подальше зниження яких щодо такої межі призводить до збитковості продукції. Тут же відзначимо, що обґрунтування цінової політики на основі АВС-методу можна і потрібно використовувати як контраргумент при антидемпінгових переслідуваннях із боку недобросовісних конкурентів.

Багато науковців висловлюють також думку про те, що метод АВС може бути обґрунтуванням товарно-асортиментної політики, оскільки визначення реальної собівартості дає змогу розробляти програму дій щодо того чи іншого продукту – зняти з виробництва, оптимізувати витрати чи підтримувати на поточному рівні.

На нашу думку, метод АВС щодо товарно-асортиментної політики не має бути визначальним, адже, наприклад, рішення про зняття з виробництва певного продукту може призвести до порушення контрактних умов щодо поставок цього продукту замовникам, і, як наслідок, несуттєва економія на витратах може обернутися суттєвими втратами щодо репутації, гудвілу даного підприємства.

Разом із тим применшувати значення асортиментної політики не варто. Автори монографії [4] вважають, що потреба уникати управлінських помилок, зумовлених недоліками обраних методів визначення найвигідніших продуктів за умов жорсткої конкуренції на ринку та низького рівня прибутковості, яка зумовлена державним втручанням, є надзвичайно важливою.

Щодо підприємств автомобілебудівної галузі України, які випускають наукомістку продукцію, висновок про важливість вдалого поєднання асортиментної політики з ефективною стратегією управління витратами виробництва ще актуальніший, ніж для інших, оскільки характер попиту тут цілком інший.

Дослідження показує, що кількість рівнянь у системі (1) залежить від міри деталізації виробничого процесу та кількості ланок ланцюга створення цінності (наприклад, ми запропонували шість ланок).

При цьому слід зазначити, що мінімальна кількість рівнянь у будь-якій ситуації буде 2, при $m=1$ та $n=1$, тобто при одному ресурсі, який зручно виразити його грошовою вартістю, та при одному бізнес-процесі система (1) набуває вигляду

$$\begin{cases} x_1 = R_1 a_1 + x_1 b_{11}; \\ R_1 = C_1 + x_1 d_{11}. \end{cases} \quad (2)$$

Перепишемо систему (2), перенісши невідомі величини витрат x_1 та R_1 в ліву частину, а відоме значення ціни ресурсу C_1 – у праву:

$$\begin{cases} (1-b_{11})x_1 - a_{11}R_1 = 0 \\ -d_{11}x_1 + R_1 = C_1 \end{cases} \quad (3)$$

Початкова ціна ресурсу C_1 очевидно має бути величиною додатною

$$C_1 > 0 \quad (4)$$

оскільки за нульової ціни ресурсу $C_1 = 0$ зі системи (3) отримуємо також, що й витрати на виробництво продукції можуть бути нульовими ($R_1 = 0; x_1 = 0$), а такий випадок може бути цікавий хіба що в теоретичному плані.

За умови (4) система рівнянь (3) неоднорідна і має єдиний розв'язок, якщо її головний визначник Δ відмінний від нуля:

$$\Delta = \begin{vmatrix} 1-b_{11} & -a_{11} \\ -d_{11} & 1 \end{vmatrix} \neq 0; \quad (5)$$

$$1-b_{11}-d_{11}a_{11} \neq 0$$

За умови (5) система (3) має розв'язок

$$x_1 = \frac{\Delta_1}{\Delta}; \quad (6)$$

$$R_1 = \frac{\Delta_2}{\Delta}, \quad (7)$$

де допоміжний визначник Δ_1 обчислюють за формулою

$$\Delta_1 = \begin{vmatrix} 0 & -a_{11} \\ C_1 & 1 \end{vmatrix} \Rightarrow \Delta_1 = C_1 a_{11}, \quad (8)$$

а

$$\begin{aligned} \Delta_2 &= \begin{vmatrix} 1-b_{11} & 0 \\ -d_{11} & C_1 \end{vmatrix}, \\ \Delta_2 &= C_1(1-b_{11}). \end{aligned} \quad (9)$$

Підставивши значення визначника (8) у формулу (6), обчислимо витрати на операції x_1 :

$$x_1 = \frac{C_1 a_{11}}{1-b_{11}-d_{11}a_{11}}. \quad (10)$$

Враховуючи те, що сума витрат x_1 має бути додатною величиною ($x_1 > 0$), на основі формули (10) отримаємо умову, жорсткішу порівняно з умовою (5):

$$1 - b_{11} - d_{11}a_{11} > 0 \quad (11)$$

Проаналізуємо залежність витрат на операцію x_1 від параметрів моделі.
Формулу (10) можна записати у вигляді

$$x_1 = q(a_{11}, b_{11}, d_{11})C_1, \quad (12)$$

де коефіцієнт $q(a_{11}, b_{11}, d_{11})$ залежить від параметрів a_{11} , b_{11} та d_{11} і не залежить від параметра C_1 :

$$q(a_{11}, b_{11}, d_{11}) = \frac{a_{11}}{1 - b_{11} - d_{11}a_{11}}. \quad (13)$$

Отже, на основі формул (12) та (13) отримуємо висновок про прямо пропорційну залежність величини x_1 від початкової ціни ресурсу C_1 . Зрозуміло, що такий висновок можливий лише за умови, що решта параметрів не змінюється, а таке на практиці майже не трапляється.

Від частки вартості бізнес-процесу b_{11} , що переноситься на вартість самого бізнес-процесу, величина x_1 залежить нелінійно за монотонно зростаючим законом, тобто

$$b'_{11} < b''_{11} \Leftrightarrow x_1(b'_{11}) < x_1(b''_{11}). \quad (14)$$

При цьому найменшого розміру витрат x_1 досягають за нульового значення b_{11} :

$$x_{1 \min} \Big|_{b_{11}=0} = \frac{C_1 a_{11}}{1 - d_{11} a_{11}}. \quad (15)$$

Подібний характер має залежність вартості операції x_1 від частки вартості даного бізнес-процесу, що переноситься на вартість ресурсу, тобто ця залежність також нелінійна і також монотонно зростаюча:

$$d'_{11} < d''_{11} \Leftrightarrow x_1(d'_{11}) < x_1(d''_{11}). \quad (16)$$

Найменшого значення x_1 досягають за нульового значення d_{11} :

$$x_{1 \min} \Big|_{d_{11}=0} = \frac{C_1 a_{11}}{1 - b_{11}}. \quad (17)$$

Також нелінійна і монотонно зростаюча залежність величини x_1 від частки вартості ресурсу, що переноситься на вартість даного бізнес-процесу, a_{11} ,

$$a'_{11} < a''_{11} \Leftrightarrow x_1(a'_{11}) < x_1(a''_{11}). \quad (18)$$

Однак залежність вартості бізнес-процесу x_1 від параметра a_{11} має суттєву особливість порівняно з залежностями вартості x_1 від d_{11} та b_{11} , а саме, що при нульовій частці a_{11} вартість БП x_1 стає теж нульовою:

$$x_1 \Big|_{a_{11}=0} = 0.$$

Зрозуміло, що нульової вартості бізнес-процесу з ланцюга створення вартості досягти насправді неможливо, однак цей висновок показує, який саме чинник може найсуттєвіше вплинути на зниження вартості бізнес-процесу, що передбачає проведення операцій над певним ресурсом, тобто саме параметр a_{11} .

На основі формул (5), (7) та (9) обчислимо повну вартість ресурсу R_1 після проведення над ним операції в певному бізнес-процесі:

$$R_1 = \frac{C_1(1 - b_{11})}{1 - b_{11} - d_{11}a_{11}}.$$

Величина R_1 пропорційно залежить від C_1 , як і витрати на бізнес-процес x_1 . Від інших параметрів моделі b_{11} , d_{11} та a_{11} величина R_1 залежить нелінійно і за зростаючим законом щодо кожного з них зокрема.

Висновки. Запропонована модифікація функціонального підходу до формування витрат дає змогу визначити повну вартість ресурсу за пройденими ним бізнес-процесами та побудувати карту витрат за ланцюгом створення вартості, на основі якої може бути побудована система стратегічного управління витратами виробництва.

Використана література

1. Атаманов Д. Определение себестоимости методом Activity based costing / Д. Атаманов // Финансовый директор. – 2003. – № 7–8. – С. 20–33.
2. Балицький Є. В. Конкурентоспроможність машинобудування України в контексті міжнародної, макроекономічної та комерційної політики / Є. В. Галицький: збірник наукових праць. Вип. 39 / Відповідальний ред. В. Є. Новицький. – К. : ІСЕМВ НАНУ, 2003. – С. 369–376.
3. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Роберт Каплан, Дейвид Нортон: пер. с англ. – М. : Олимп–Бизнес, 2003. – 304 с.
4. Молвинский А. Как сократить затраты / А. Молвинский // Финансовый директор. – 2006. – № 5. – С. 10–24.
5. Молвинский А. Учет затрат: на что обратить внимание / А. Молвинский // Финансовый директор. – 2006. – № 3. – С. 12–22.